



GZ. RV/0301-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 17. Dezember 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Hans Baumgartner GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, vertreten durch OR Dr. Christa Muth, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die getroffenen Feststellungen sowie die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Gewerbesteuer für das Jahr 1992 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abge-

sehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Im berufungsgegenständlichen Streitzeitraum waren an der berufungswerbenden KG (Bw.) Frau GK und Frau HEM als Komplementärinnen sowie Frau BSS als Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage in Höhe von 10.000,-- S beteiligt.

Im Rahmen einer die Jahre 1991 bis 1993 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gem. den §§ 147 ff. BAO wurden u.a. auch folgende Feststellungen getroffen:

Das Unternehmen der Bw. sei Teil einer Unternehmensgruppe, die aus mehreren operativen Unternehmen – darunter auch die ES KG – bestanden habe.

Alle Unternehmen dieser Gruppe seien im Prüfungszeitraum unmittelbar oder zumindest mittelbar im Eigentum der Komplementärinnen und der Kommanditistin der Bw. gestanden.

Im August 1992 sei für alle Unternehmen der Unternehmensgruppe ein Insolvenzverfahren in Form eines Ausgleiches angemeldet worden. Für die ES KG sei in der Folge am 11.12.1992 das Anschlusskonkursverfahren eröffnet worden. Zwischen den Unternehmungen hätten enge wirtschaftliche Verflechtungen bestanden.

Im Jahr 1986 sei von der Bw. zugunsten der ES KG eine unlimitierte Zessionsvereinbarung mit der damaligen L AG abgeschlossen worden. Auf Grund dieser Vereinbarung habe die Bw. mit ihren Forderungen für Kredite der ES KG gehaftet. Als im August 1992 die ES KG Ausgleich (und im Dezember 1992 Anschlusskonkurs) angemeldet habe, habe die L AG ab diesem Zeitpunkt die zedierten Forderungen der Bw. vereinnahmt. In Höhe der von der L AG einbehaltenen Kundenzahlungen seien von der Bw. Kundenforderungen auf Forderungen gegen die ES KG umgebucht worden. Als die ES KG im Dezember 1992 in Konkurs gegangen sei, seien diese Forderungen als uneinbringlich (aufwandswirksam) abgeschrieben worden.

Aus Sicht der Bp. sei bereits die Bereitschaft, für derart umfangreiche Haftungen zur Verfügung zu stehen, nur aus der gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung der beiden Unternehmen zu verstehen. Die Bp. gingen davon aus, dass zu einander fremde Unternehmen nicht derart gehandelt hätten.

Aus diesem Grund handle es sich bei der geschilderten Vorgangsweise um keinen betrieblich veranlassten Vorgang. Die von der Bw. durchgeführte Forderungsausbuchung (in Höhe von 5.320.192,10 S) sei daher dem Gewinn als Entnahme wieder hinzugerechnet worden.

In der gegen die im Sinne der Bp. ergangenen o.a. Sachbescheide für das Jahr 1992 fristgerecht eingebrachten Berufung führt die Bw. im Wesentlichen aus, die Bp. hätten in ihrer im Übrigen korrekten Sachverhaltsdarstellung nicht ausgeführt, dass die L AG auch umgekehrt Haftungsübernahmen für Darlehen der Bw. durch die ES KG verlangt habe, und somit die gleiche Haftungsübernahme auch seitens der ES KG erfolgt sei, wodurch die Finanzierung der Bw. sicher gestellt worden sei. Die wechselseitigen Haftungsübernahmen seien somit Bedingung für die Kreditgewährung an das eigene Unternehmen gewesen. Die wechselseitige Haftungsübernahme sei daher ausschließlich als Notwendigkeit zur eigenen Finanzierung unmittelbar notwendig und daher betrieblich veranlasst gewesen, da sonst die Zahlungsunfähigkeit des eigenen Unternehmens eingetreten wäre.

Die Bp. würden in ihrer Beurteilung übersehen, dass Aufwendungen dann den Charakter von Betriebsausgaben hätten, wenn sie zumindest mittelbar mit dem Betrieb in Zusammenhang stünden. Es müsse somit eine Abgrenzung zu Aufwendungen der privaten Lebensführung gegeben sein. Eine Prüfung der Angemessenheit bzw. Fremdüblichkeit von Betriebsausgaben komme nur dann in Betracht, wenn diese Vorteilsgewährungen an die Gesellschafter beinhalteten. Bei Sachverhalten in Verbindung mit fremden Dritten sei wohl von vorn herein von der Angemessenheit auszugehen.

In Entsprechung der Ausführungen von Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz. 36.2, sei daher ein Betriebsausgabencharakter dann gegeben, wenn ein überwiegendes privates Interesse an diesem Verhalten auszuschließen sei. Ein Fremdverhaltensgrundsatz für die Anerkennung von Betriebsausgaben sei keinesfalls notwendig. Bereits ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genüge, um eine betriebliche Veranlassung annehmen zu können. Es müsse lediglich die Trennung von der Lebensführung möglich sein.

Die im vorliegenden Fall aufgezeigte Vorgangsweise sei grundsätzlich nicht geeignet ein Interesse der Lebensführung der Gesellschafterinnen zu erkennen, da die wechselseitigen Haftungsübernahmen jeweils nur für betriebliche Kredite eingegangen worden seien. Ein privates Interesse der Gesellschafterinnen sei daher in keinem Fall festgestellt worden und werde auch von den Bp. nicht unterstellt. Die Bp. würden übersehen, dass die wechselseitige Haftungsübernahme unmittelbar als Bedingung für die Einräumung der eigenen Betriebsmittelkredite auferlegt worden sei, und somit nur durch die Haftungsübernahme für die ES KG die Liquidität der Bw. hätte aufrecht erhalten werden können.

Im ABC der Betriebsausgaben zu § 4 EStG würden Quantschnigg/Schuch weiter ausführen, dass Aufwendungen aus der Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen insoweit abzugsfähig seien, als das Eingehen der Bürgschaft eine betriebliche Veranlassung gehabt habe.

Auch Hofstätter/ Reichel würden zum gleichen Ergebnis gelangen. Darüber hinaus werde auch auf die Erkenntnisse des VwGH, 25.5.1988, 86/13/0154, 23.10.1990, 90/14/0080, sowie 20.9.1988, 87/14/0168 verwiesen, denen zu entnehmen sei, dass eine Darlehensforderung nur dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen sei, wenn das Darlehen aus persönlichen (privaten) Gründen an Verwandte gewährt worden sei. Gleiche Überlegungen würden auf für das Eingehen von Bürgschaftsverpflichtungen gelten. Darauf ob das Verhalten einem Fremdvergleich standhalte, komme es nicht an.

Der von den Bp. vorgenommene Fremdvergleich (einander fremde Unternehmen hätten nicht in dieser Weise gehandelt) sei daher nicht geeignet, die Bürgschaftsübernahme nicht als betrieblich veranlasst zu sehen, und dem daraus entstandenen Schaden den Betriebsausgabencharakter abzuerkennen. Die Einstufung als Entnahme sei daher zu Unrecht erfolgt.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung legten die Bp. unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, 1.12.1992. 92/14/0151, nochmals dar, warum ihrer Meinung nach die Bürgschaftsübernahme für die ES KG einem Fremdvergleich nicht standhalte und dementsprechend dem privaten Bereich der Gesellschafterinnen zuzuordnen sei. Hierzu führten sie an, dass es durchaus gebräuchlich sei, wenn Banken für die Zurverfügungstellung von Geldmitteln Sicherheiten verlangen. Könne dieses Begehren nicht aus Betriebsmitteln erfüllt werden, sei üblicherweise der Eigentümer angehalten, Haftungserklärungen gegenüber der Bank abzugeben. Diesbezüglich bestehe auch betriebliches Interesse. Die Bw. übersähen dabei aber, dass bei einer Mehrheit von Betrieben immer darauf abzustellen sei, wessen Interessenssphäre angesprochen sei. Das betriebliche Interesse an der Haftung bestünde wohl bei jenem Betrieb, der den Kredit benötige. Dass für Haftung von Krediten mit Forderungen eines anderen Unternehmens gehaftet werde, liege jedoch aus Sicht der in diese Verpflichtung eingebundenen Gesellschaft im Eigentümerinteresse. Dieser sei nämlich angehalten, Vermögen – und sei es auch anderes Betriebsvermögen – aus Haftungsgründen zur Verfügung zu stellen.

Der Bw. sei es nicht gelungen, ihr betriebliches Interesse glaubhaft zu machen, insbesondere würden Argumente und Nachweise über die betriebliche Notwendigkeit der Zession im Zeitpunkt der Vereinbarung, also 1986 fehlen. Daher gelangten die Bp. im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zur Auffassung, dass das Interesse des Eigentümers an der Zession deutlich hervortrete, das betriebliche Interesse der Bw. demgegenüber aber weder als erwiesen noch als glaubhaft gemacht angesehen werden könne.

In ihrer Gegenäußerung vertritt die Bw. unter Zitierung des von den Bp. genannten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs, die Ansicht, dass die darin wiedergegebene Rechtsansicht im gegenständlichen Fall insoweit nicht Anwendung finden könne, als hier nicht Rechtsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern zu beurteilen seien, sondern Verträge zwischen einander fremden Dritten. Derartige Verträge seien aber keinesfalls einem Fremdvergleich zu unterziehen, mögen sie auch noch so unüblich sein und von einer Mehrheit der Steuerzahler nicht getätigt werden. Woraus die Bp. diesen Fremdvergleichsgrundsatz bei Rechtsgeschäften mit fremden Dritten ableiteten, werde nicht erklärt.

Dem Argument der Bp., die Zessionsvereinbarung liege im Eigentümerinteresse werde entgegengehalten, dass es grundsätzlich keines weiteren Rechtsgeschäftes bedurft hätte, um die Bank in die Lage zu versetzen, anderes Betriebsvermögen zur Haftung heranzuziehen. Da die Gesellschafterinnen von vornherein eine unbeschränkte Haftung mit ihrem gesamten Privat- aber auch Betriebsvermögen eingegangen seien, hätte es keiner weiteren Vereinbarung bedurft, um die Bank in die Lage zu versetzen, auch auf fremdes Betriebsvermögen zu greifen. Somit sei die Zessionsvereinbarung nicht geeignet, das Haftungspotential auf Ebene der Eigentümer zu erhöhen, und wäre daher völlig sinnlos. Da jedoch nicht davon auszugehen sei, dass Banken völlig sinnlose Rechtshandlungen setzen würden (dies würde den Erfahrungen des üblichen Geschäftsverkehrs widersprechen), müsse es offenkundig andere Überlegungen gegeben haben, als die Haftungseinräumung auf Ebene der Eigentümer. Daraus ergebe sich aber, dass die wechselseitigen Haftungsübernahmen nicht in der Eigentümerstruktur begründet sein können, weshalb das Rechtsgeschäft auch nicht auf seine Fremdüblichkeit hin zu überprüfen sei. Tatsache sei, dass die zwar ungewöhnliche Haftungsübernahme für ein anderes Unternehmen offenkundig nur deshalb akzeptiert worden sei, weil sich auch das andere Unternehmen zu einer derartigen Haftungsübernahme für das Unternehmen der Bw. bereit erklärt habe. Das somit zweifelsfrei nicht fremdübliche Verhalten habe demnach keinerlei Verflechtung in der Eigentümerstruktur, sondern diene ausschließlich der Sicherstellung der eigenen Zahlungsfähigkeit, womit auch die betriebliche Veranlassung dokumentiert sei. Tatsache sei auch, dass Aufwendungen, die von einer Mehrzahl der Abgabepflichtigen nicht in dieser Form getätigt würden und somit als nicht fremdüblich einzustufen seien, dann Betriebsausgaben darstellten, wenn deren Veranlassung ausschließlich betriebliche Ursachen habe und nicht aus einer Rechtsbeziehung zu den Gesellschaftern resultiere. In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Vertretern der Bw. ergänzend ausgeführt, die Banken hätten ursprünglich beim Erwerb des Unternehmens der Bw. eine Haftungsübernahme durch die ES KG verlangt. Später als die Geschäfte der Bw. besser gegangen seien, sei eine Haftungsübernahme von der Bw. für die

ES KG verlangt worden. Die Banken hätten immer bei dem Unternehmen eine Haftungsübernahme verlangt, welches gerade "besser gegangen" sei.

Hinsichtlich der im Bericht über die bei der ES KG durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung getroffenen Feststellung, die Gesellschafterinnen hätten den Schadensbetrag in Höhe von S 5.320.192,10 anlässlich der Auflösung der Gesellschaft in ihr Privatvermögen übernommen, werde darauf hingewiesen, dass eine derartige Annahme lediglich durch die Bp. getroffen worden seien, welche im Übrigen als unrichtig bekämpft werde. Es gäbe nämlich keine Verpflichtung der genannten Gesellschafterinnen gegenüber der Bw. zur Übernahme dieser Schulden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:**

Die berufungswerbende KG (Bw.) betrieb ein Großhandelsunternehmen und ermittelte ihren Gewinn in einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zum jeweiligen Bilanzstichtag 31. Juni. Im Streitzeitraum waren an der Bw. die beiden Komplementärinnen Frau GK und Frau HEM sowie die Kommanditistin Frau BSS beteiligt. Alle drei Gesellschafterinnen waren gleichfalls auch Kommanditistinnen der einen Produktionsbetrieb führenden ES KG, deren Komplementärin die ES GmbH war. Gesellschafterinnen der ES GmbH waren wiederum die Damen EK und HEM. Die im Betrieb der ES KG erzeugten Güter wurden u.a. auch an die Bw. zu gleichen Konditionen wie an die übrigen Abnehmer geliefert.

Mit Schreiben vom 30. September 1983 verpflichtete sich die ES KG gemeinsam mit den Gesellschafterinnen HEM und GK gegenüber der L AG zur Sicherstellung und allfälligen Übernahme aller gegen die Bw. aushaftenden Forderungen mittels eines Wechsels, der blanko unterschrieben war. Im berufungsgegenständlichen Streitzeitraum war der Bw. von der L AG ein Barkredit in Höhe von 5.000.000,-- S eingeräumt, zu dessen Deckung u.a. auch dieses Blankoakzept herangezogen werden konnte.

Mit Schreiben vom 24.8.1987 zederte die Bw. an die L AG zur Sicherung deren Forderungen gegenüber der ES KG unlimitiert ihre Kundenforderungen. Am 17. August 1992 wurde der Ausgleich über die ES KG eröffnet, welchem am 11. Dezember 1992 ein Anschlusskonkurs folgte. Als sich herausstellte, dass auf Grund des Konkurses die Forderungen der L AG gegenüber der ES KG uneinbringlich sein würden, begann diese im Rahmen der Forderungs- zession die Kundenforderungen der Bw. zu vereinnahmen. Die Bw. buchte daher zunächst die von der L AG eingetriebenen Kundenforderung auf das Konto "Forderungen gegenüber ES KG" um, und schrieb diese dann zum Bilanzstichtag 31. Juni 1993 als uneinbringlich ab.

Im Bericht über die abgabenbehördlichen Prüfung bei der ES KG wurde unter anderem festgehalten, die Bankverbindlichkeit in Höhe des aus der Forderungszession erwachsenen Schadens sei von den Gesellschafterinnen ins Privatvermögen übernommen worden. Eine schriftliche Verpflichtungserklärung der Gesellschafterinnen, diese Forderungen privat zu begleichen, liegt aber nicht vor.

Über die Bw. selbst wurde am 26. August 1992 das Ausgleichsverfahren eröffnet, welches am 21. April 1993 aufgehoben wurde. Am 12. September 2003 wurde die Bw. über Antrag vom 8. September 2003 gelöscht.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der genannten Gesellschaften, den Feststellungen der Bp. und den von der Bw. vorgelegten Unterlagen (insbesondere dem Schriftverkehr der L AG mit der Bw. und der ES KG) und ist auch nicht strittig.

**Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen zu würdigen:**

Gemäß § 5 Abs. 1, 1. Satz EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Gewinn ist nach der in § 4 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung festgelegten Definition der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich verursachten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Dafür, ob dies der Fall ist, ist im Zweifel die Verkehrsauffassung entscheidend. Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommt nicht in Betracht, was zum notwendigen Privatvermögen gehört. Eine Darlehensforderung ist dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen, wenn das Darlehen vom Unternehmer Verwandten überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen

gewährt wird. Gleiche Überlegungen haben für eine Bürgschaftsverpflichtung zu gelten. (vgl. VwGH 23.10.1990, 90/14/0080).

Bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Bürgschaft kommt den daraus erwachsenden Aufwendungen Betriebsausgabencharakter zu. Dies ist nicht der Fall, wenn die Bürgschaft aus persönlichen (privaten) Gründen eingegangen wird.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. deren Betrieben oder zwischen ineinander verflochtenen Personengesellschaften als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden bzw. dass diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (vgl. VwGH 10.12.1992, 92/14/0151).

Die Bw. irrt, wenn sie behauptet, die Ausführungen dieses Erkenntnisses bezögen sich nur auf das Verhältnis von einer Personengesellschaft zu ihren Gesellschaftern, während im gegenständlichen Fall das Verhältnis von zu einander fremden Unternehmen zu untersuchen sei. In dem genannten Erkenntnis waren nämlich sehr wohl Rechtsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und weiteren Gesellschaften, an welchen die Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt waren, zu beurteilen. Daher sind die rechtlichen Erwägungen dieses Erkenntnisses durchaus auch für die Beurteilung des gegenständlichen Falles zutreffend, da die Konstruktion der Firmenverflechtung sehr ähnlich ist.

Im gegenständlichen Fall behauptet die Bw., die zugunsten der ES KG durchgeführte Forderungszession sei deshalb aus betrieblichen Gründen eingegangen worden, weil umgekehrt auch diese mittels Blankowechsels für einen Barkredit der Bw. haftet habe. Ohne das Eingehen wechselseitiger Sicherstellungen wären beide Unternehmen nicht liquid gewesen.

Es ist zwar richtig, dass auch die ES KG für Verbindlichkeiten der Bw. mittels eines Blankowechsels die Haftung übernommen hat. Daran war jedoch zum damaligen Zeitpunkt keinerlei Verpflichtung zu einer Haftungsübernahme durch die Bw. geknüpft. Diese wurde auch erst einige Jahre später eingegangen, zu einem Zeitpunkt, als sich das Unternehmen der ES KG – wie auch von den Vertretern der Bw. eingeräumt - offensichtlich in einer Krise befand. Die dahin gehende Argumentation, die Bw. hätte aus betrieblichem Interesse die Forderungszession getätigt, weil sie ansonsten selbst ohne den erwähnten Barkredit illiquid gewesen wäre, ist daher insofern unzutreffend, als die Konsequenzen einer Weigerung der Übernahme dieser Haftung in keiner Weise dokumentiert werden. Es geht aus dem gesamten vorgelegten Schriftverkehr der Bw. mit der L AG weder hervor, dass bei einer Weigerung der Bw. der ihr



eingeräumte Barkredit fällig gestellt worden wäre (zumal dafür ja auch noch die Gesellschafterinnen HEM und GK privat hafteten), noch dass die ES KG in irgend einer Form die Möglichkeit gehabt hätte, die Haftung aufzukündigen. Eine mögliche und wahrscheinliche Konsequenz einer Weigerung wäre daher lediglich das Eintreten der Illiquidität bei der ES KG und die sich daran knüpfende Folge eines Konkurses gewesen. Dass diese vermieden werden sollte, lag zweifellos im Interesse der ES KG und deren Gesellschafterinnen, die ja wiederum sozusagen ident mit den Gesellschafterinnen der Bw. sind.

Ein betriebliches Interesse der Bw. kann daraus aber nicht abgeleitet werden. Ein solches könnte nämlich nur dann vorliegen, wenn der Bestand des anderen Unternehmens für den eigenen Betrieb von eminenter Bedeutung gewesen wäre. Das wäre z.B. dann der Fall, wenn die Bw. auf die ES KG als Lieferanten dermaßen angewiesen gewesen wäre, dass ihr eigener Geschäftsgang vom Bestand dieses Unternehmens abhängig gewesen wäre. Ein derartiges betriebliches Interesse der Bw. am Bestand der ES KG wurde aber niemals behauptet.

Darüber hinaus wäre aber auch bei Bestehen eines solchen Interesses zu überprüfen, ob dieses tatsächlich den Grund für das Eingehen eines Wagnisses in diesem Ausmaß bildet. Diesbezüglich wäre dann sehr wohl im Rahmen eines Fremdvergleiches herauszufinden, ob für einen fremden Lieferbetrieb auch ein derartiges Haftungsrisiko eingegangen worden wäre. Dies wird von der Bw. selbst abschlägig beurteilt, da sie die Fremdunüblichkeit ihres Vorgehens nicht in Abrede stellt.

Darüber hinaus wurde ein derartiges Interesse der Bw. am Bestehen der ES KG auch gar nicht behauptet, sondern ausschließlich auf die gegenseitige Haftungsübernahme abgestellt, die für beide Unternehmen die Liquidität sichern sollte.

Das Interesse an der Haftungsübernahme lag aber - wie auch die Bp. zutreffend ausführen - immer ausschließlich bei dem Betrieb, für dessen Verbindlichkeiten die Haftung übernommen wurde und niemals bei dem Betrieb, der die Haftungserklärung abgab. Dementsprechend kann auch ein betriebliches Interesse der Bw. an der von ihr getätigten Forderungszession nicht gesehen werden. Interesse am Fortbestand und der Liquidität der ES KG hatten nämlich in erster Linie die Gesellschafterinnen der Bw. und zwar nicht im Hinblick auf die wirtschaftlichen Belange des Unternehmens der Bw. sondern auf jene der ES KG. Die Haftungsübernahme ergibt sich daher ausschließlich aus der personellen Verflechtung der Gesellschafterinnen der beiden Personengesellschaften.

Das Eingehen der Haftungsübernahme stellt daher keinen betrieblichen Vorgang dar, weshalb auch die damit eingegangene Verbindlichkeit keine Betriebsschuld darstellt. Aus diesem Grund ist dementsprechend die Inanspruchnahme der Forderungszession durch die L AG

ausschließlich dem privaten Bereich der Gesellschafterinnen zuzuordnen, was dazu führt, dass dem daraus entstandene Schaden kein Betriebsausgabencharakter zukommt. Die Vereinnahmung der Kundenforderung durch die L AG ist – entsprechend den diesbezüglichen Ausführungen der Bp. - als gewinnneutrale Entnahme durch die Gesellschafterinnen zu bewerten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 18. März 2004